



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 27. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 19. März 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) hat in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 u.a. beantragt, Ausgaben für Versicherungsprämien iHv EUR 1.011,12 und Ausgaben für Wohnraumsanierung iHv EUR 1.036,67 als Sonderausgaben und Ausgaben iHv EUR 12.206,22 als außergewöhnliche Belastung von ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abzuziehen.

Unterlagen zu den mit der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 gestellten Anträgen hat die Bw. zT von sich aus, zT nach Aufforderung durch das Finanzamt vorgelegt.

Über die v.a. Anträge hat das Finanzamt mit Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 wie folgt entschieden:

- Dem Antrag, Ausgaben für Versicherungsprämien iHv EUR 1.011,12 als von den Einkünften abziehbare Sonderausgaben anzuerkennen, hat das Finanzamt stattgegeben, weil die

Bw. diese Ausgaben nachgewiesen hat. $\frac{1}{4}$ von EUR 1.011,12 (= EUR 252,78) sind als gesetzlich zulässiger Sonderausgabenhöchstbetrag Einkünfte mindernd berücksichtigt worden.

- Dem Antrag, Ausgaben für Wohnraumsanierung iHv EUR 1.036,67 als von den Einkünften abziehbare Sonderausgaben anzuerkennen, hat das Finanzamt teilweise stattgegeben:
Die Ausgaben für H – Fenster iHv EUR 568,00 sind als Sonderausgaben anerkannt worden, weil die Bw. diese Ausgaben mit der Rechnung (6. Juni 2006) nachgewiesen hat. $\frac{1}{4}$ von EUR 568,00 (= EUR 142,00) sind als gesetzlich zulässiger Sonderausgabenhöchstbetrag Einkünfte mindernd berücksichtigt worden.
Die Ausgaben für „Zubehör/Fenstertausch“ (Zitat/Bw.) B EUR 17,75; HB EUR 16,50; G EUR 115,00 und Kanalrückzahlung iHv EUR 319,42 sind wegen fehlender Nachweise nicht als Sonderausgaben anerkannt und nicht Einkünfte mindernd berücksichtigt worden.
- Dem Antrag, Ausgaben iHv EUR 12.206,22 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, hat das Finanzamt teilweise stattgegeben:
Nach Einsichtnahme in die von der Bw. vorgelegten Belege für Krankheitskosten (Zahnarzt, Brille, ...) hat das Finanzamt EUR 7.474,82 als von den Einkünften abziehbare außergewöhnliche Belastung (mit Selbstbehalt) berücksichtigt.
Die Ausgaben für Rezeptgebühren iHv insgesamt EUR 207,00, die Ausgaben für 4 Tuben Vetren iHv insgesamt EUR 38,00, die Ausgaben für eine Rückentherapie iHv EUR 200,00 und die Ausgaben für die iZm mit dieser Rückentherapie stehenden Fahrtkosten iHv EUR 4.286,40 sind wegen fehlender Nachweise nicht als von den Einkünften abziehbare außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden.

Mit der gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 gerichteten, fristgerecht eingebrachten, Berufung hat die Bw. ein Attest eines Arztes für Allgemeinmedizin über die Ausgaben für Rückenturnen und Muskelstärkung und Bestätigungen über die Rückzahlung/Kanalerrichtung vorgelegt und hat (sinngemäß) eine erklärungskonforme Bescheiderlassung beantragt.

Über die Berufung hat das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung entschieden, hat den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 dahingehend abgeändert, dass EUR 341,95 statt EUR 394,78 als abziehbare Sonderausgaben anerkannt worden sind und hat begründend ausgeführt:

Der Einbau von neuen Fenstern stelle nur dann eine Sonderausgabe dar, wenn mindestens die Hälfte aller Fenster ausgetauscht werde; die Ausgaben für ein Fitnessstudio seien keine außergewöhnliche Belastung.

Die Berufungsvorentscheidung hat die Bw. mit Vorlageantrag angefochten und hat – ihr bisheriges Vorbringen zT wiederholend, zT ergänzend - vorgebracht:

A. Sonderausgaben:

Der Einbau neuer Fenster stelle deshalb eine sonderausgabenabzugsfähige Sanierung dar, weil Fenster und Türen für diese Wohnung bereits erneuert worden seien. Mit der Erneuerung des Küchenfensters 2006 sei die Sanierung abgeschlossen worden.

B. Außergewöhnliche Belastung:

Die Ausgaben für das Heilturnen im Studio seien medizinisch erforderlich gewesen. Ärztliche Bestätigungen und Krankenhausbefunde seien bereits ausreichend vorgelegt worden. Ärzte hätten dieses Muskel stärkende Heilturnen zwingend vorgeschrieben.

Das Heilturnen im Krankenhaus sei gratis gewesen. Diese Behandlungen seien wegen Überlastung der Krankenhauskapazitäten beendet und die Bw. sei aufgefordert worden, die Behandlungen in einem physikalischen Institut durchführen zu lassen.

Die Behandlungskosten in den von der Krankenkasse empfohlenen physikalischen Instituten seien wesentlich höher gewesen als die Ausgaben für eine in einem Fitnesscenter durchgeführte Therapie.

Das Krankenhaus hätte nur einen Teilbetrag rückvergütet; bei Durchführung der Behandlungen in einem physikalischen Institut wären auch Terminschwierigkeiten aufgetreten. Deshalb habe sich die Bw. entschieden, die zwingend vom Arzt vorgeschriebenen Bandscheiben- und Knie-Therapien in einem Fitnesscenter durchzuführen.

Man habe der Bw. nicht vorgeschrieben, bei welcher Institution sie die Nachbehandlung nach dem Bandscheibenvorfall und den Knieoperationen durchzuführen habe.

In einer Beilage zum Vorlageantrag hat die Bw. ihre in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 gestellten Anträge wie folgt bestätigt bzw. abgeändert:

A. Sonderausgaben/Wohnraumschaffung und -sanierung:

Die Bw. beantragt, folgende Ausgaben als Sonderausgaben zu berücksichtigen: H-Fenster EUR 568,00; B EUR 17,75; HB EUR 16,50; G EUR 115,00 und Kanalerrichtung EUR 356,68; d.s. in Summe EUR 1.073,93.

B. Außergewöhnliche Belastung:

Die Bw. stellt fest: „*Krankheitskosten richtig bearbeitet EUR 7.474,82*“ (Zitat/Bw.) und beantragt, folgende Ausgaben als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen: Rezeptgebühr

lt. Bestätigung Gebietskrankenkasse EUR 225,40; 4 Tuben Vetren EUR 38,00 und „Behandlungsbeitrag“/Rückentherapie EUR 200,00.

Die iZm der Rückentherapie stehenden Fahrtkosten hat die Bw. der Höhe nach wie folgt berichtigt: 38 Fahrten x 32 km (Hin- und Rückfahrt) = 1.216 km x EUR 0,376 = EUR 457,22.

Die von der Bw. als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Ausgaben betragen in Summe EUR 8.395,44.

Aus dem Veranlagungsakt:

Im erstinstanzlichen Veranlagungs- und Berufungsverfahren hat die Bw. folgende Unterlagen vorgelegt:

A. Sonderausgaben/Wohnraum:

- Rechnung vom 6. Juni 2006, ausgestellt von der HH GmbH für ein Wohnraumfenster inklusive Einbau und Nachputzarbeiten und eine Fensterbank inklusive Einbau und Nachputzarbeiten; Rechnungsbetrag: EUR 568,00.
- Kassabon vom 3. Juni 2006, ausgestellt von B für Ersatzblätter 610 mm und Profi-Top-BGSG-Blatt; Rechnungsbetrag EUR 17,75
- Kassabon vom 20. Mai 2006, ausgestellt von der HB-GmbH für eine Lichtleiste Basic; Rechnungsbetrag EUR 16,50.
- Bestätigungen der Gemeinde, lautend:

"wird hiermit bestätigt, dass in der für das Kalenderjahr 2006 vorgeschriebenen und entrichteten Kanalbenützungsgebühr ... ein Anteil an nicht getilgten Errichtungs- und Finanzierungskosten von EUR 238,44 ... enthalten ist."

"wird hiermit bestätigt, dass in der für das Kalenderjahr 2006 vorgeschriebenen und entrichteten Kanalbenützungsgebühr ... ein Anteil an nicht getilgten Errichtungs- und Finanzierungskosten von EUR 118,24 ... enthalten ist."

B. Außergewöhnliche Belastung:

- Bericht über den stationären Aufenthalt vom 10./11. Oktober 1993:
Eine Arthroskopie wird durchgeführt; Metallteile, Ausfaserungen und Narben werden entfernt.
- Röntgenbefund vom 19. September 2002:
Eine Behandlung wird nicht empfohlen.
- Befundbericht vom 9. Februar 2004 betreffend MRT rechtes Kniegelenk.
Eine Behandlung wird nicht empfohlen.

- Operationsbericht vom 25. März 2004 und Aufenthaltsbestätigung der S-GmbH über die stationäre Behandlung vom 25. März 2004 – 28. März 2004 (durchgeführte Behandlung: arthroskopische Knieoperation, rechts).
- Röntgenbefund vom 14. Februar 2005:
Eine Behandlung wird nicht empfohlen.
- Ärztliches Attest vom 7. März 2005:
Diagnose: Cervicalsyndrom, Brachialgie rechts; Therapie: Mobilisierung der HWS, Infiltration Levator re, KO in 1 Woche.
- Ärztliches Attest über den stationären Aufenthalt der Bw. in der orthopädischen Abteilung eines Krankenhauses vom 13. März 2005 – 19. März 2005:
Als Therapie wird ein „konservatives Vorgehen“ empfohlen.
- Befund vom 16. März 2005 über die Untersuchung/MR-Halswirbelsäule:
Eine Behandlung wird nicht empfohlen.
- Aufzeichnungen über das Entlassungsgespräch (18. März 2005):
"... Weiterbehandlung erforderlich; physikalische Therapie".
- Therapiepläne vom 18. März 2005 und 4. April 2005:
Die verordneten (und durchgeführten) Therapien sind: Munaripackung (= Hydrotherapie), Massage, Interferenzstrom- und TENS Behandlung (= Elektrotherapien).
- Ambulanzkarte, undatiert:
Die handschriftlich auf der Ambulanzkarte gestellte Diagnose lautet: „unteres CVS bei Spondylarthrose C 5-7“; die empfohlene Therapie: „Haus“
Auf der Ambulanzkarte befindend sich folgender, in einer anderen Handschrift verfasster Vermerk *„BANDSCHEIBENVORFALL Die weiteren Behandlungen wurden wegen Überlastung außerhalb des Krankenhauses empfohlen bzw. überwiesen“.*
- Bestätigung eines Arztes für Allgemeinmedizin vom 26. März 2007; lautend:
"... leidet unter Bandscheibenvorfall und Lumbalgie. Zur Stärkung der Rückenmuskulatur soll sie regelmäßig ein Fitnessstudio aufsuchen. In der Physikalischen Ambulanz des Krankenhauses ... ist dies nicht möglich, da die Abteilung mit Akutfällen ausgelastet ist."
- Schreiben vom 24. Juli 2007, lautend:
„Es wird bestätigt, dass ... einen Vertrag bei uns wegen spezieller Rücken- und Körpergymnastik aus Gründen eines Bandscheibenvorfalles und Knieoperationen abgeschlossen hat.
Die anfallenden Jahreskosten für 2006 sind EUR 200,00 und wurden bezahlt. In diesem

Betrag sind alle Sondernachlässe enthalten.

... war in der speziellen Rückengymnastik 38 x im Jahr 2006.

Das Schreiben ist unterfertigt von: *Verein, Adresse/Verein.*

- Bestätigung der Gebietskrankenkasse vom 1. August 2007; lautend:

„Sehr geehrte Frau H

... teilt ... mit, dass von Ihnen im Jahr 2006 ein Betrag iHv EUR 225,40 an Rezeptgebühren geleistet wurde ...

- Anmerkung zu „4 Tuben Vetren EUR 38,00“: *„Hausarzt auf Urlaub“*

UFS-Ermittlungen/Firmenbuch:

Die HH GmbH hat u.a. die Gewerbeberechtigung für „Baumeister“ gemäß § 127 Z 4 GewO 1994.

UFS-Ermittlungsverfahren:

Ihr bisheriges Berufungsvorbringen ergänzend teilt die Bw. mit, dass der 2006 erfolgte Austausch des Fensters schon deshalb eine Energie- und/oder Lärmschutzmaßnahme gewesen sei, weil das ausgetauschte Fenster aus einer Glasscheibe und einem Holzrahmen bestanden habe. Die Bw. wird ersucht nachzuweisen, dass der Fensteraustausch eine Energie- und/oder Lärmschutzmaßnahme gewesen ist (Telefonat, 10. März 2008).

Von der Bw. wird das unten auszugsweise zitierte Schreiben der HH GmbH vom 11. März 2008 vorgelegt:

„Bestätigung für das Finanzamt über: Energiesparmaßnahmen bzw. Wärmeschutz für Fenstereinbau

Die mit Rechnung vom 06.06.2006 ... durchgeführten Einbauarbeiten über 1 Wohnraumfenster und erforderliches Kleinmaterial entsprechen ausdrücklich einer Energiesparmaßnahme, da ein 1-flügeliges schadhafte Fenster den Erfordernissen nicht mehr entsprach“.

Die Bw. teilt mit, dass EUR 200,00 der Jahresbeitrag für die Mitgliedschaft bei Verein gewesen sind und dass die Bw. nach Zahlung dieses Mitgliedsjahresbeitrags berechtigt gewesen ist, an dem 1x wöchentlich im Fitnesscenter stattfindenden Rücken stärkenden Training teilzunehmen. Die Bw. müsse regelmäßig turnen, um Rückenschmerzen zu vermeiden. Rückenturnen sei der Bw. ärztlich verschrieben worden. Die Bw. könne eine ärztliche Verordnung für das Rückenturnen vorlegen. Die Bw. wird aufgefordert, diese ärztliche Verordnung dem Unabhängigen Finanzsenat vorzulegen (Telefonat, 11. März 2008).

Das von der Bw. vorgelegte Schreiben lautet:

„Bestätigung ...

Ich habe meiner Patientin ... für das Jahr 2006 mindestens 1x wöchentlich eine geführte Rückengymnastik verordnet.

Zu dieser Rückengymnastik (Muskelstärkung wegen Bandscheibenvorfall) sind noch zusätzliche Übungen für zu Hause verordnet worden".

Dieses Schreiben ist handschriftlich mit „14. März 2008“ datiert worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der die Anfechtungserklärung/Berufung abändernden Anfechtungserklärung/Vorlageantrag und den im ggstl. Berufungsverfahren vorgelegten Unterlagen ist strittig, ob die Ausgaben für den Einbau eines Wohnraumfensters iHv EUR 568,00, für Zubehör/Fenstertausch iHv EUR 17,75, EUR 16,50 und EUR 115,00 und für Kanalerrichtung iHv EUR 356,68 Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs 1 Z 3 EStG 1988 und die Ausgaben für Rezeptgebühren iHv EUR 225,40, für 4 Tuben Vetren iHv EUR 38,00, für Rückentherapie iHv EUR 200,00 und für Rückentherapie/Fahrtkosten iHv EUR 457,22 außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 34 EStG 1988 sind.

I. Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs 1 Z 3 EStG 1988:

Rechtslage:

Nach geltender Rechtslage sind bei der Ermittlung des Einkommens u.a. folgende Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

- Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden (§ 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988).
- Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum, wenn die Sanierung über unmittelbaren Auftrag des Steuerpflichtigen durch einen befugten Unternehmer durchgeführt worden ist, und zwar
 - Instandsetzungsaufwendungen einschließlich Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen, wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern oder
 - Herstellungsaufwendungen (§ 18 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988).

Die Bezahlung der als Sonderausgaben geltend gemachten Ausgaben ist nachzuweisen (Doralt, EStG¹¹, § 18, Tz 14 und die do zit. ständige VwGH-Rechtsprechung).

Als Sonderausgaben abzugsfähige Ausgaben sind nicht zur Gänze sondern begrenzt durch die in § 18 Abs 3 EStG 1988 normierten Höchstbeträge bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen.

Sach- und Beweislage; Entscheidung:

Im ggstl. Berufungsverfahren steht außer Streit, dass die Ausgaben für den Einbau eines Wohnraumfensters, für Zubehör/Fenstertausch und für die Kanalerrichtung in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs 3 EStG 1988 stehen und daher weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind: Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass Ausschließungsgründe im Sinne des § 18 Abs 1 EStG 1988 nicht vorliegen.

Ausgehend von dieser Sachlage und der vorzit. Rechtslage entscheidet der Unabhängige Finanzsenat:

I.I. Ausgaben für den Einbau eines Wohnraumfensters (EUR 568,00):

Die den Einbau des Wohnraumfensters durchführende GmbH ist Inhaberin einer Gewerbeberechtigung für „Baumeister“: Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass der Einbau des Wohnraumfensters durch einen (dazu) befugten Unternehmer erfolgt ist.

Der Fenstereinbau soll eine Wohnraumsanierungsmaßnahme gewesen sein:

Die gemäß § 18 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 für die Absetzbarkeit von Wohnraumsanierungsausgaben erforderliche wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer von Wohnräumen wird nur dann erreicht, wenn alle Fenster ausgetauscht werden; eine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes wird bereits durch den Austausch einzelner Fenster als Energiespar- oder Lärmschutzmaßnahme erzielt (Doralt, EStG¹¹, § 18, Tz 197 und 198).

Dass der 2006 erfolgte Austausch des Fensters eine Energiespar- oder Lärmschutzmaßnahme gewesen ist, hat die Bw. mit der am 11. März 2008 ausgestellten Bestätigung nicht nachgewiesen, da in dieser Bestätigung von einem „*schadhaften*“ Fenster die Rede ist und technische Daten, die Rückschlüsse auf Energie einsparende und/oder Wärme schützende Eigenschaften des 2006 eingebauten Fensters zulassen, fehlen.

Das vor dem Austausch eingebaute Fenster hat nach Aussage der Bw. aus einer (einfachen) Glasscheibe und einem (alten) Holzrahmen bestanden. Aus einer (einfachen) Glasscheibe und einem (alten) Holzrahmen bestehende Fenster entsprechen nicht mehr dem in Zeiten des Klimawandels zunehmend an der Verminderung des Gesamtenergieverbrauchs orientierten Standes der Technik, sodass der für den begünstigten Sanierungsaufwand erforderliche Verbesserungsbedarf jedenfalls vorgelegen hat.

Das 2006 eingebaute I Wohnraumfenster besteht nicht aus einer (einfachen) Glasscheibe und einem (alten) Holzrahmen sondern ist aus anderen Materialien gefertigt worden. Nicht aus einer (einfachen) Glasscheibe und einem (alten) Holzrahmen bestehende Fenster sind nach allgemeiner Erfahrung Energie sparendere Fenster als die aus einer (einfachen) Glasscheibe und einem (alten) Holzrahmen bestehende Fenster: Die Bw. hat daher glaubwürdig dargelegt, dass der Einbau des Fensters eine Energiesparmaßnahme und keine Reparatur gewesen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Der Einbau des Wohnraumfensters ist eine Sonderausgaben begünstigte Energiesparmaßnahme und keine nicht Sonderausgaben begünstigte Reparatur gewesen.

Dem Berufungsbegehren - EUR 568,00 Einkünfte mindernd als Sonderausgaben zu berücksichtigen – ist stattzugeben; EUR 568,00 sind in der gesetzlich zulässigen Höhe als Sonderausgaben vom Einkommen abzuziehen.

I.II. Ausgaben für Zubehör/Fenstertausch (EUR 17,75; EUR 16,50; EUR 115,00):

I.II.I. Ausgaben für Zubehör/Fenstertausch (EUR 17,75; EUR 16,50):

Die Bezahlung der Ausgaben für Zubehör/Fenstertausch iHv EUR 17,75 und EUR 16,50 hat die Bw. durch Kassabons nachgewiesen.

Aus diesen Kassabons ist festzustellen, dass sie von Baumärkten für div. Kleinmaterialien (bspw. „Ersatzblätter“ oder eine „Lichtleiste Basic“) ausgestellt worden sind: Die Kassabons sind daher sog. „*Materialrechnungen*“.

Materialrechnungen sprechen idR gegen eine durch einen befugten Unternehmer durchgeführte Sanierung. Werden jedoch nur die Arbeiten durch einen befugten Unternehmer durchgeführt und alle für die Sanierung erforderlichen Materialien vom Auftraggeber beigestellt, ist der gesamte Sanierungsaufwand als Sonderausgabe abziehbar (Doralt, EStG¹¹, § 18, Tz 191).

Die Rechnung (6. Juni 2006) ist für ein Wohnraumfenster inklusive Einbau und Nachputzarbeiten und für eine Fensterbank inklusive Einbau und Nachputzarbeiten ausgestellt worden: Da mit dieser Rechnung auch Einbau und Nachputzarbeiten abgerechnet worden sind, ist diese Rechnung der Beweis dafür, dass der den Fenstereinbau durchführende Unternehmer alle für den Fenstereinbau erforderlichen Materialien beigestellt hat.

Werden alle für den Fenstereinbau erforderlichen Materialien durch den die Fenster einbauen- den Unternehmer beigestellt, gehören die Ausgaben für Materialien, die mit den nicht von diesem Unternehmer ausgestellten Materialrechnungen abgerechnet werden, nicht zum (steuer)- begünstigten Sanierungsaufwand.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Nach dieser Sach- und Beweislage sind EUR 17,75 und EUR 16,50 keine sonderausgabenbegünstigten Sanierungsausgaben.

Das Berufungsbegehren - EUR 17,75 und EUR 16,50 Einkünfte mindernd als Sonderausgaben zu berücksichtigen – ist abzuweisen.

I.II.II. Ausgaben für Zubehör/Fenstertausch (EUR 115,00):

Über die Ausgaben für Zubehör/Fenstertausch iHv EUR 115,00 ist festzustellen: Die Bw. hat nicht nachgewiesen, dass EUR 115,00 ein sonderausgabenbegünstigter Sanierungsaufwand gewesen sind.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Das Berufungsbegehren - EUR 115,00 Einkünfte mindernd als Sonderausgaben zu berücksichtigen – ist abzuweisen.

I.III. Ausgaben für Kanalerichtung (EUR 356,68):

Mit den im Veranlagungs- und Berufungsverfahren vorgelegten Bestätigungen hat die Bw. nachgewiesen, dass in den 2006 entrichteten Kanalgebühren Ausgaben für eine Kanalerichtung iHv insgesamt EUR 356,68 enthalten sind.

Ausgaben für die Kanalerichtung sind Ausgaben für den Anschluss an eine öffentliche Versorgungseinrichtung, die nach ständiger Verwaltungsrechtsprechung zu den Errichtungskosten von Eigenheimen und Eigentumswohnungen im Sinne des § 18 Abs 1 Z 3 lit b EStG 1988 gehören.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Die Ausgaben für die Kanalerichtung iHv insgesamt EUR 356,68 sind sonderausgabenbegünstigte Ausgaben.

Dem Berufungsbegehren - EUR 356,68 Einkünfte mindernd als Sonderausgaben zu berücksichtigen – ist stattzugeben; EUR 356,68 sind in der gesetzlich zulässigen Höhe als Sonderausgaben vom Einkommen abzuziehen.

II. Außergewöhnliche Belastungen:

Rechtslage:

Nach geltender Rechtslage sind nach dem Abzug der Sonderausgaben außergewöhnliche, zwangsläufig erwachsende und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen als außergewöhnliche Belastungen abzuziehen (§ 34 Abs 1 EStG 1988). Nicht als außergewöhn-

liche Belastung abziehbar sind Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben (§ 34 Abs 1 EStG 1988, letzter Satz).

Eine Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse und gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs 2 EStG 1988).

Eine Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs 3 EStG 1988).

Eine Belastung beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen, vom Einkommen des Steuerpflichtigen vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden, Selbstbehalt übersteigt (§ 34 Abs 4 EStG 1988).

Die Belastung darf nicht unter ein Abzugsverbot fallen (bspw. § 20 Abs 1 Z 5 EStG 1988).

Die durch eine Ausgabe bewirkte außergewöhnliche Belastung ist nachzuweisen oder (zumindest) glaubhaft zu machen. Die Beweislast trägt der Antragsteller (Doralt, ESTG¹¹, § 34, Tz 7; EStG [Wanke], 7. Erg.-Lfg., § 34, Tz 4).

Sach- und Beweislage; Entscheidung:

Die von der Bw. als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Ausgaben für Rezeptgebühren, für 4 Tuben Vetren, die Rückentherapie und Rückentherapie/Fahrtkosten sollen „Krankheitskosten“ sein.

Krankheitskosten sind durch Krankheit/en verursachten Ausgaben. Jede Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert.

Liegt eine Krankheit vor, sind jene Ausgaben als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, die der Heilung, Besserung oder dem Erträglichmachen dieser Krankheit dienen. Als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind u.a. Rezeptgebühren, Ausgaben für Medikamente und Behandlungsbeiträge für Therapien (Doralt, ESTG¹¹, § 34, Tz 78).

Krankheitskosten sind nach ständiger Verwaltungsrechtsprechung grundsätzlich außergewöhnlich und erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig; für die (steuerliche) Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist jedoch erforderlich:

- Dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert.
- Dass die Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung nachweislich in direktem Zusammenhang mit der Krankheit steht.

- Dass die Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung nachweislich eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt.

Nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar sind daher Ausgaben für die Vorbeugung von Krankheiten bzw. Ausgaben für die Erhaltung der Gesundheit (vgl. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0109).

Nach den im ggstl. Berufungsverfahren vorgelegten ärztlichen Bestätigungen musste sich die Bw. 2004 einer Knieoperation unterziehen. In den Jahren 2005 ff sind bei der Bw. insb. den Bewegungsapparat betreffende Abnützungserscheinungen - wie bspw. Cervicalsyndrom (= von der Halswirbelsäule ausgehende Beschwerden), Brachialgie (= Armschmerzen), Bandscheibenvorfall und Lumbalgie (= Schmerzen im Lendenwirbelbereich) – diagnostiziert worden. Diese Abnützungserscheinungen sind entweder medikamentös, konservativ (= durch Bewegungstherapien, Wärmepackungen, Strombehandlungen udgl.) oder operativ behandelbar (vgl. Website, netdokter.at):

Im ggstl. Berufungsverfahren ist nicht vorgebracht worden, dass die Abnützungserscheinungen eine typische Berufskrankheit sind oder dass ein Zusammenhang zwischen den Abnützungserscheinungen und einem von der Bw. vor ihrer Pensionierung ausgeübten Beruf eindeutig feststeht. Die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Ausgaben stehen daher in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs 3 EStG 1988.

Nach der Sachlage im ggstl. Berufungsverfahren sind die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Ausgaben keine Sonderausgaben im Sinne des § 18 EStG 1988.

Der Unabhängige Finanzsenat stellt fest, dass Ausschließungsgründe im Sinne des § 34 Abs 1 EStG 1988, letzter Satz, nicht vorliegen.

Ausgehend von dieser Sachlage und der vorzit. Rechtslage entscheidet der Unabhängige Finanzsenat:

II.I. Ausgaben für Rezeptgebühr (EUR 225,40):

Nach ständiger Verwaltungsrechtsprechung sind die für den Bezug von Medikamenten auf Rechnung der Versicherungsanstalt zu entrichtenden Rezeptgebühren außergewöhnliche Belastungen.

Mit der im Berufungsverfahren vorgelegten Bestätigung einer Gebietskrankenkasse hat die Bw. nachgewiesen, dass sie für den Bezug von Medikamenten Rezeptgebühren iHv insgesamt EUR 225,40 geleistet hat.

Dem Berufungsbegehren, EUR 225,40 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, ist stattzugeben.

II.II. Ausgaben für 4 Tuben Vetren (EUR 38,00):

„Vetren“ ist ein Medikament. Über dieses Medikament ist festzustellen:

„Vetren“ ist ein äußerlich anwendbares, nicht rezeptpflichtiges jedoch apothekenpflichtiges Venenmittel, dessen wirksamer Bestandteil Heparin-Natrium ist. Heparin hat Einfluss auf die Blutgerinnung und verschiedene Enzymreaktionen, daher kann es die Entstehung oberflächlicher Thromben verhindern und ihre Rückbildung fördern. Lokal angewendet wirkt Vetren entzündungshemmend. Durch die Anwendung des Mittels können sich Hämatome und Schwellungen schneller zurückbilden. Vetren wird angewendet bei Krampfadern, Gerinnselbildung und Entzündung oberflächlicher Venen, Sehnenscheidenentzündungen, Prellungen, Quetschungen, Schwellungen und Blutergüssen. Vetren ist als Gel oder als Creme in Tuben zu jeweils 100g erhältlich (vgl. Website, netdokter.at).

Ausgaben für Medikamente sind als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn die medizinische Notwendigkeit ihrer Verabreichung nachweisbar ist: Durch die Verabreichung von Vetren behandelbare Krampfadern, Gerinnselbildung und Entzündung oberflächlicher Venen, Sehnenscheidenentzündungen, Prellungen, Quetschungen, Schwellungen oder Blutergüsse sind nach den im ggstl. Berufungsverfahren vorgelegten Attesten und Befunden bei der Bw. nicht diagnostiziert worden. Ein Nachweis der medizinischen Notwendigkeit der Verabreichung des Medikaments ist daher nicht erbracht worden.

Ausgaben für Medikamente sind als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn diese Medikamente durch einen Vertrags- oder Wahlarzt verschrieben worden sind: Dies deshalb, weil nach ständiger, auch im Steuerrecht anwendbarer, OGH-Rechtsprechung von einem Heilmiteleinsatz nur dann gesprochen werden könne, wenn das Heilmittel von einem Arzt nach einer von einem Arzt diagnostizierten Krankheit verordnet worden und damit Bestandteil eines ärztlichen Behandlungsplanes ist. Die 4 Tuben des Medikaments Vetren sind lt. Aussage der Bw. nicht ärztlich verordnet worden; der für den Abzug als außergewöhnliche Belastung erforderliche Nachweis, dass die Ausgaben für das Medikament Vetren zur Heilung oder Linderung einer bei der Bw. diagnostizierten Krankheiten erforderlich gewesen sind, ist nicht erbracht worden.

Dieser Nachweis wäre auch dann als erbracht anzusehen, wenn eine (zumindest) teilweise Kostenübernahme durch einen Sozialversicherungsträger stattgefunden hätte: Eine zumindest teilweise Übernahme der Ausgaben für die 4 Tuben Vetren hat jedoch nicht stattgefunden.

Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet:

Nach der v.a. Sach- und Beweislage ist das Berufungsbegehren, EUR 38,00 als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, mangels Nachweis einer durch Vetren behandelbaren Krankheit abzuweisen.

II.III. Ausgaben für Rückentherapie und Rückentherapie/Fahrtkosten (EUR 200,00 und EUR 457,22):

Die als „*Rückentherapie*“ und „*Heilturnen*“ bezeichnete Behandlung sind Muskel stärkende Turnübungen gewesen; diese Turnübungen hat die Bw. in einem Fitnesscenter gemacht.

In einem Fitnesscenter ist ausschließlich nichtärztliches Personal tätig. Ausgaben für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal sind grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn diese Behandlungsleistungen ärztlich verordnet worden sind.

Die Behandlungsleistungen müssen vor Beginn der Behandlung ärztlich verordnet worden sein, weil eine Behandlung nicht nach ihrer Durchführung verordnet werden kann.

Nach der Sach- und Beweislage im ggstl. Berufungsfall sind Muskel stärkende Turnübungen nicht ärztlich verordnet worden:

- Eine vor Beginn der Behandlung ausgestellte ärztliche Verordnung für Muskel stärkende Behandlungen im Jahr 2006 hat die Bw. nicht vorgelegt:
Die Vorlage einer ärztlichen Verordnung für diese Behandlungen ist für die Bw. möglich und zumutbar gewesen; hat sie doch im UFS-Ermittlungsverfahren ausgesagt, dass sich eine ärztliche Verordnung für diese Behandlungen unter den von ihr gesammelten Belegen befindet.
- In den ärztlichen Berichten, Befunden (udgl.), die von der Bw. als Nachweis für 2006 ärztlich verordnete Rückentherapien vorgelegt worden sind, werden ausschließlich Diagnosen für die Vorjahre gestellt. Der Nachweis einer 2006 aus medizinischen Gründen notwendigen Rückentherapie ist mit diesen Belegen nicht erbracht worden.
- Ambulanzkarte und Therapiepläne sind für 2005 erstellt worden: Der Nachweis einer 2006 aus medizinischen Gründen notwendigen Therapie ist daher mit dieser Ambulanzkarte und den Therapieplänen nicht erbracht worden.
Davon abgesehen ist der Ambulanzkarte und den Therapieplänen nicht zu entnehmen, dass Muskel stärkende Turnübungen zu den damals ärztlich verordneten Therapien gehört haben.
- In dem als (ärztliche) „*Bestätigung*“ bezeichneten Schreiben (26. März 2007) wird u.a. ausgeführt: „... *Zur Stärkung der Rückenmuskulatur soll sie regelmäßig ein Fitnessstudio aufsuchen*“.

„... Zur Stärkung der Rückenmuskulatur soll sie regelmäßig ein Fitnessstudio aufsuchen“ ist keine ärztliche Verordnung; mit „... Zur Stärkung der Rückenmuskulatur soll sie regelmäßig ein Fitnessstudio aufsuchen“ werden regelmäßig durchzuführenden Muskel stärkende Turnübungen ärztlich empfohlen.

Eine ärztliche Empfehlung ist keine die Zwangsläufigkeit der Behandlung bescheinigende ärztliche Verordnung, sondern ein allgemein gehaltenes Gutheißen von Muskel stärkenden Turnübungen.

Datiert ist diese ärztliche Empfehlung mit 26. März 2007: Die ärztliche Empfehlung ist daher keine einer Behandlung vorangehende, sondern eine nach einer Behandlung erstellte ärztliche Empfehlung. Nach einer Behandlung erstellte ärztliche Empfehlungen sind schon deshalb unbeachtlich, weil eine Behandlung logischerweise nicht nach deren Durchführung empfohlen werden kann.

Davon abgesehen spricht die ärztliche Empfehlung iVm der Aussage der Bw., sie müsse zur Vermeidung von Rückenschmerzen lebenslang regelmäßig Turnübungen machen, dafür, dass die Muskel stärkenden Turnübungen der Vorbeugung von Rückenschmerzen dienen und damit keine zur Heilung oder Linderung von bereits bestehenden Rückenschmerzen notwendige Heilbehandlung sind.

Nach dieser Sachlage sind die Ausgaben für die Muskel stärkende Rückenbehandlung keine als außergewöhnliche Belastung abziehbaren Ausgaben zur Vorbeugung von Krankheiten.

- Mit dem im UFS-Ermittlungsverfahren vorgelegten Schreiben vom 14. März 2008 ist keine Muskel stärkende Rückenbehandlung verordnet worden; mit diesem Schreiben ist bestätigt worden, dass für das Jahr 2006 eine mindestens 1 x wöchentlich durchzuführenden, geführte Rückengymnastik ärztlich verordnet worden ist.

Eine Bestätigung darüber, dass eine bestimmte Therapie ärztlich verordnet worden ist, ist keine ärztliche Verordnung dieser Therapie.

Die Bw. hat daher mit dem Schreiben vom 14. März 2008 nicht den Nachweis erbracht, dass eine Muskel stärkende Rückentherapie 2006 ärztlich verordnet worden ist.

- Eine Behandlung wird „ärztlich verordnet“, wenn diese Behandlung durch einen Vertrags- oder Wahlarzt verschrieben wird. Per definitionem sind Ärzte zur Ausübung der Heilkunde befugte natürliche Personen. Der Verein ist nicht zur Ausübung der Heilkunde befugt; die namens des Vereins von seinen Mitgliedern ausgestellten Bestätigungen sind – unabhängig davon, ob das diese Bestätigungen ausstellende Vereinsmitglied zur Ausübung der Heilkunde befugt ist oder nicht - keine ärztlichen Verordnungen.

Eine zumindest teilweise Kostenübernahme durch einen Sozialversicherungsträger hat nicht stattgefunden.

Ausgehend von dieser Sach- und Beweislage entscheidet der Unabhängige Finanzsenat:

Mit den im Veranlagungs- und Berufungsverfahren vorgelegten Unterlagen hat die Bw. den Nachweis, dass eine Muskel stärkende Rückenbehandlung ärztlich verordnet worden ist, nicht erbracht.

Das Berufungsbegehren - die Ausgaben für die Rückentherapie iHv EUR 200,00 und die als Rückentherapie/Fahrtkosten geltend gemachten Ausgaben als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen - ist abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 20. März 2008